

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.067/2014/8.szám

A Kúria a dr. Csilléry Alexandra ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Szabó Erzsébet jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. szeptember 30-án kelt 25.K.30.808/2013/14. sorszámú jogerős ítélete ellen az alperes részéről 17. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í té l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 25.K.30.808/2013/14. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 300.000 (háromszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.500.000 (egymillió-ötszázezer) forint kereseti és 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperesnél - mint adózónál - az adóhatóság 2002-2006. évekre személyi jövedelemadó bevallása utólagos vizsgálata tárgyában ellenőrzést végzett. A vizsgálat eredményeképpen a hatóság az első- és másodfokon hozott határozataival 2002-2005. évekre 39.409.540 Ft adóhiánynak is minősülő adókülönbözetet, továbbá 19.704.770 Ft adóbírságot és 18.187.442 Ft késedelmi pótlékot állapított meg. A döntés indoka az volt, hogy az adózó a vizsgált időszakban a tagi hitelek nyújtására és kiadásaira, megélhetésére fordított összeg forrását nem, vagy csak részben tudta igazolni, ezért az adóhatóság az adóalap megállapításához becslési eljárást alkalmazott. Az így megállapított hiány fedezetéül a felperes által megjelöltő

bizonyítékokat nem fogadta el, nem látta igazoltnak a ... Kft. (továbbiakban: Kft.) megszűnésekor visszafizetett tagi kölcsönt. Ennek részbeni igazolására benyújtott testvéri nyilatkozatokat azért hagyta figyelmen kívül mert - álláspontja szerint - nem tartalmaz konkrét adatot arra vonatkozóan, hogy mely években, milyen módon és körülmények között, milyen összegű anyagi támogatást kapott testvére az édesapjuktól.

A felperes keresetében a határozat felülvizsgálatát, annak hatályon kívül helyezését kérte, arra alapozva, hogy az adóhatóság nem tett eleget bizonyítási kötelezettségének.

Kifejezetten sérelmezte, és önmagában súlyos eljárási jogszabálysértésnek tartotta, hogy a testvére általi nyilatkozatokat érdemi indok nélkül mellőzte, pusztán arra hivatkozva, hogy a nyilatkozatok nem tartalmaznak olyan további adatot, amely a vizsgált időszakot érintően felhasználható forrás meglétét igazolná.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú adóhatóság határozatára is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Álláspontja szerint a jogilag releváns tények tekintetében a tényállás teljes körűen nem tisztázott, az adóhatóság indokolatlanul rekesztette ki a bizonyítékok köréből a felperes testvérének nyilatkozatait a felperes kiadásai forrásának igazolása körében. Az ügy érdemére is kiható eljárási jogszabálysértésre figyelemmel a bíróság a kereseti kérelem egyéb szempontú vizsgálatát nem végezte el.

A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság 5. sorszámú végzésével kijavított Kfv.I.35.433/2011/3. számú végzésével a Fővárosi Bíróság 25.K.30.892/2009/15. számú ítéletét hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Megállapította, hogy a jogerős ítélet tévesen helyezkedett arra az álláspontra, hogy a határozat érdemére is kiható súlyos eljárási jogszabálysértés történt az alperes részéről a felperesi testvér nyilatkozatainak értékelése körében. Rögzítette, hogy az elsőfokú bíróság téves jogi álláspontjánál fogva a többi bizonyíték értékelését nem végezte el, a felperes kereseti kérelmét teljes körűen nem bírálta el, ezért szükséges az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezése és az elsőfokú bíróság új eljárásra történő kötelezése. Előírta, hogy vizsgálni kell az adóhatósági eljárásban felsorakoztatott bizonyítékokat, azok súlyát, a szükséges mértékben bizonyítást folytatni a tagi kölcsön forrásainak igazolása végett.

Az ekként megindult új eljárásban a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 25.K.30.808/2013/14. számú ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Nem vitatta, hogy a felperes látható kiadásai (tagi kölcsönök) aránytalanul meghaladták az adóköteles, adómentes, illetőleg a bevallási kötelezettség alá nem eső megszerzett jövedelmeit, így becslési eljárás lefolytatásának volt helye. Ugyanakkor egyetértett a felperessel abban, hogy az alperes megalapozatlanul utasította el a felperes szülője által nyújtott támogatást, mint nem hitelt érdemlő bizonyítékot. Nem életszerűtlen, hogy a szülők gyermekeiket többé-kevésbé rendszeresen anyagilag támogatják, és arról okirat sem készül. A felperes testvérének nyilatkozatával kapcsolatban megfogalmazott adóhatósági álláspontot sem osztotta. A nyilatkozat egyrészről részletesen feltárta a szülők anyagi helyzetét, a nyújtott támogatás összegét, illetve időpontját. Másrészről a nyilatkozat tartalmát erősítette meg a nyilatkozó tanúvallomása, mely arról győzte meg az elsőfokú bíróságot, hogy a felperes édesapjának korábban is megfelelő tőke állt rendelkezésére a 40 millió forintos összegű támogatáshoz. A vizsgált időszakot megelőzően a felperesnek juttatott szülői támogatás másra történő elköltésére pedig adat nem merült fel, illetve felhasználásáig a felperesnél vagyongyarapodás nem következett be, ezért a bíróság nézete szerint ez a forrás rendelkezésre állt. Ugyanakkor a tagi kölcsön visszafizetése körében elvetette a felperesi álláspontot, hiteles könyvelési és cégadatok, iratok hiányában az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 109. § (3) bekezdésében foglalt hitelt érdemlő bizonyítás nem valósult meg. Az új eljárásra előírta, hogy a perben előterjesztett és elfogadott bizonyítékok figyelembevételével kell új vagyommérleget elkészíteni, a nyitó tétel összegét meghatározni. Ennek vizsgálata után kell abban a kérdésben állást foglalni, hogy az adóalap becsléssel történő megállapításának helye van-e.

A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a felperes keresetének elutasítása érdekében. Álláspontja szerint a jogerős ítélet ellentétes az Art. 109. § (3) bekezdésében, valamint a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban Pp.) 206. és 221. §-ában foglaltakkal. Az ítélet iratellenes és kirívóan okszerűtlen. Kiemelte, hogy a felperesnek nemcsak azt kellett igazolnia, hogy édesapjától 1997. évben 40 millió forint összegű forrást kapott, hanem azt is, hogy 2002. január 1-jén 87.200.000 Ft nyitó megtakarítással rendelkezett. P-né L. A. tanúvallomása hitelt érdemlően nem igazolja, hogy a felperes édesapja 40 millió forint forrással rendelkezett, melyet 1997. évben a felperes rendelkezésére bocsátott. A tanúvallomásban foglaltak megtörténtét ugyanis valóságban ellenőrizhető bizonyítékkal nem támasztotta alá. A felperes édesapjának

bevallásai nem igazoltak olyan jövedelmet, amiből ilyen összegű forrást fia rendelkezésére tudott volna bocsátani és az adózó testvére sem jelölte meg konkrétan, hogy miből lehetett édesapjának 40 millió forintja. A felperes és testvére is egybehangzóan azt nyilatkozták, hogy az 1997. évben megszerzett szülői támogatás a Kft. részére 1998-ban nyújtott tagi kölcsönök részbeni fedezeteként szolgált. Ennek értelmében a felperes és testvére nyilatkozata cáfolta éppen azt az ítéleti megállapítást, hogy a felperes a forrással rendelkezett. A jogerős ítélet azért is ellentmondó, mert a Kft. esetében a hiteles könyvelési és cégvezetési adatok, iratok hiányában nem került bizonyításra a tagi kölcsön visszafizetése, ebből következően ez az összeg nem fedezhette a ... Bt. számára nyújtott tagi kölcsönöket. Ez az ellentmondás nem került feloldásra a jogerős ítéletben. Álláspontja szerint a Kúria a korábbi végzésében egyértelművé tette, hogy az alperes a bizonyítékok értékelése körében nem követett el jogszabálysértést, ezáltal az ítélet ezen megállapítása is iratellenes és okszerűtlen.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

A Kúriának az alperesi felülvizsgálati kérelem elbírálása kapcsán az Art. 109. § (3) bekezdésében foglaltakból kellett kiindulni. Eszerint a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja, egyebekben pedig az eljárásra az e fejezetben foglalt rendelkezések az irányadók. Az adóhatóság az adózó által előadott tények, adatok valóságtartalmát az adómegállapításhoz való jog elévülési idejét megelőző időszakra vonatkozóan is vizsgálhatja, ha az adózó állítása szerint vagyongyarapodásának forrása ezen időszakban keletkezett.

Az Art. 109. § (3) bekezdése szerinti hitelt érdemlő adatnak - a Kúria jogelődje, a Legfelsőbb Bíróság által kidolgozottak szerint - olyan adat minősül, amely ellenőrizhető, egyértelműen azonosítható, valóságtartalma kellően alátámasztott, tartalmánál, jellegénél fogva és/vagy más adatokkal is egybevetve alkalmas a vele igazolni kívánt konkrét tény alátámasztására, kétséget kizáró bizonyítására. A vizsgált időszakot megelőző időszakra vonatkozó előterjesztett adózói bizonyítékok figyelembevételének feltétele szintén a hitelt érdemlő adat megléte, továbbá az, hogy a bizonyítás az adózót terheli.

A perbeli esetben a nyitó tétel tekintetében a felperesnek hitelt érdemlő adatokkal azt kellett volna bizonyítania, hogy 2002. január 1-jén a tagi hitel visszafizetéséből 87.200.000 Ft állt rendelkezésére. A tagi kölcsön részbeni forrásaként pedig az 1997-ben édesapjától kapott 40 millió forintot jelölte meg a felperes. A

Kúria egyetértett az alperes felülvizsgálati kérelmében foglalt érveléssel, a tanúvallomás hitelt érdemlően nem igazolta a felperesi édesapa 40 millió forint összegű megtakarítását. Ennek cáfolatát az alperes rendelkezésére álló felperesi édesapa bevallásai teremttették meg, és a felperes és testvére sem tudta megjelölni pontosan, hogy az édesapa megtakarítása miből származott. Az az alperesi álláspont is helytálló, hogy az édesapa 40 millió forintos forrásának bizonyítása sem alapozta volna meg a 2002. januári nyitó összeg rendelkezésre állásának igazolását. Ugyanis a felperes és testvére is egybehangzóan állították a tárgyaláson, hogy az apai kölcsön felhasználásra került tagi hitel befizetésre, viszont a tagi hitel visszafizetését az alperes a hiteles könyvelési, cégvezetési adatok és iratok hiányában nem fogadta el. A könyvelés helyessége, megalapozottsága bizonyítására a bírósági eljárásban nem került sor, a felperes sem ajánlott fel olyan bizonyítékot, amely az okiratok hitelességét alátámasztották volna. Helytálló tehát az az alperesi álláspont, hogy a tagi hitelek visszafizetésével kapcsolatos ellentmondás nem került feloldásra a jogerős ítéletben. Az ítéleti rendelkezés azért is ellentmondó, mert az elsőfokú bíróság is elismerte a Kft-nél a hiteles könyvelési és cégvezetési adatok, iratok hiányát, ezzel összefüggésben rögzítette az Art. 109. § (3) bekezdésében foglalt hitelt érdemlő bizonyítás elmaradását.

Összegezve a Kúria álláspontja az, hogy egyrészről az elsőfokú bíróság az 1997. évben történt apai kölcsönadással kapcsolatban tévedett, amikor a felperesi testvér előadását a pénzösszeg meglétéről hitelt érdemlőnek tekintette, másrészről az ítélet indokolása logikailag ellentmondó, hiszen ha a Kft. tagi kölcsön visszafizetése hitelt érdemlően nem igazolt, úgy ez az összeg nem állhatott a felperes rendelkezésére 2002. január 1. napján, melyből a további tagi betétek finanszírozására sor került. Emiatt az elsőfokú bíróság jogszabálysértő módon helyezte hatályon kívül az alperesi határozatot, és kötelezte az adóhatóságot új eljárás lefolytatására. Az adóhatóság az Art. 108. § (2) bekezdésében foglalt kötelezettségének a perbeli esetben eleget tett, mellyel szemben a felperes az Art. 109. § (3) bekezdésében foglalt feltételeknek megfelelően a forrás rendelkezésre állását nem tudta bizonyítani.

A fentiekre tekintettel a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2014. szeptember 11.

**Dr. Darák Péter sk. tanácselnök, Dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró,
Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**